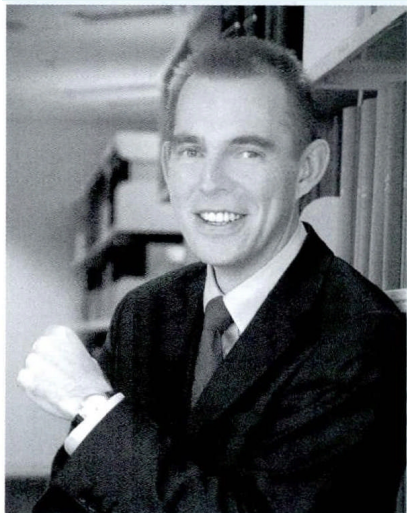




税收协定的解释 与作准文字^{*}（上）

迈克尔·朗 著 陈延忠 译



迈克尔·朗先生，现为维也纳经济与商业大学教授，该校奥地利税法与国际税法研究所主任、国际税法硕士项目主任、国际商业课税博士项目 (DIBT) 主任，国际财政协会 (IFA) 奥地利分会主席。朗教授的研究领域主要为税法，侧重国际税法研究，特别是避免双重征税协定与国内法的关系等方面的研究。2004 年，朗教授以其优异的学术成就获得 Senator - Wilhelm - Wilfling 奖。朗教授还是许多国际税法刊物的主编和编委会成员，例如著名的国际税法德文刊物《国际税务与商业评论》(Steuer und Wirtschaft International) 的编辑、《国际税务公报》(Bulletin for International Taxation) 主编、《世界税收学刊》(World Tax Journal) 编委会成员、《欧盟税法评论》(EC Tax Review) 顾问会成员。朗教授曾为世界上多所知名大学，如美国乔治城大学、纽约大学、法国巴黎第一大学、澳大利亚新南威尔士大学等的访问学者。

一、作准文字

经合组织范本 和 联合国范本 均未列入关于作准文字的专门条款。但大多数国家在根据国际法谈判和缔结条约时都会选定一种或多种作准文字，这种做法也体现在他们所谈签的税收协定上。因此，大多数税收协定均有列入关于作准文字的专门条款。

这类条款可分成几种类型：使用同一语言的缔约国双方通常会以该语言作为其税收协定的惟一作准文字。例如，奥地利与德国的协定中就列入下列条款：“本协议于 2000 年 8 月 24 日在柏林签订，一式两份，每份均以德文写成。”如果协定仅有以一种语言写成的一份文本，通常无需再列入关于作准文字的条款。例如，英国与美国的协定就是仅用英文写成，很明显英文就是作准文字。因此该协定的最

^{*} 谨以此文纪念 David Ward 先生。David Ward 先生为加拿大著名税务律师及税法学者，著作颇丰，曾担任过加拿大税法基金会主席、国际财政协会 (IFA) 行政委员会成员、国际财政协会加拿大分会主席。已于 2010 年 1 月 13 日不幸逝世。

作者在此感谢 Paolo Arginelli 和 Clemens Willvonseder 对本文的宝贵意见和帮助。

本文译者为陈延忠博士，厦门大学国际税法与比较税制研究中心研究人员，厦门海事法院法官。

经济合作与发展组织：关于对所得和财产避免双重征税的协定范本：简版（以下简称“经合组织范本”）。巴黎：经合组织，2010 年 7 月。

联合国：联合国关于发达国家与发展中国家避免双重征税协定范本（以下简称“联合国范本”）。联合国出版物 no. ST/ESA/PAD/SER.E/21, 2001。

奥地利与德国协定（2000 年 8 月 24 日签订；2002 年 8 月 18 日生效）。



后条款仅规定“本协定于2001年7月24日在伦敦签订，一式两份。”

根据国家主权平等原则，各国在缔结条约时有权选择其文字。因此，使用不同文字的缔约国双方通常会将两种文字均列为作准文字。例如，芬兰与法国在其协定中就列入如下最后条款：“本协定于1970年9月11日在赫尔辛基签订，一式两份，每份均以法文和芬兰文写成，两种文本具有同等效力。”

某些情况下，使用不同文字的缔约国双方会在其各自的文字之外再选定第三种文字作为作准文字。例如，丹麦和意大利的协定就是一个例子。该协定规定“本协定于1999年5月5日在哥本哈根签订，一式两份，每份均以丹麦文、意大利文和英文写成，三种文本具有同等效力。”

有些协定则是将第三种文字规定为文本冲突时的作准文字。例如希腊和土耳其的协定就规定：“本协定于2003年12月3日于安卡拉签订，一式两份，每份均以土耳其文、希腊文和英文写成。三种文本具有同等效力。如在文本上遇有分歧，应以英文文本为准。”

还有一些协定规定在解释上遇有分歧时以第三种文字为准，但是该第三种文字只有在其他两种文字解释上产生冲突时才能作准。例如，荷兰与日本的协定列入如下条款：“本协定于1970年3月3日在海牙签订，共六份，两份以荷兰文、两份以日文、两份以英文写成。荷兰文和日文文本具有同等效力。如日文文本与荷兰文文本的解释产生分歧，应以英文文本为准。”

另有一些协定未将缔约国双方的官方语言规定为作准文字，而是另行选定第三种文字作为作准文字。例如，奥地利与希腊的协定就规定“本协定于2007年7月18日在

雅典签订，一式两份，每份均以英文写成。”

经合组织范本本身并不是国际法意义上的条约，其在实践中发挥的作用主要在于包括经合组织成员国乃至一些非成员国在内的许多国家在谈签税收协定时均以经合组织范本为蓝本。任何国家都可以自由采用经合组织范本。对经合组织成员国而言，《经合组织公约》第5条第2款的规定是其采用经合组织范本的法律依据。《经合组织公约》是国际法意义上的公约，根据该公约第5条第2款，为实现其宗旨，经合组织“可向其成员国提出建议”。经合组织范本及其更新正是作为此类“建议”而被经合组织通过的。对经合组织成员国而言，在税收协定的谈签中以经合组织范本为蓝本，就是遵循了经合组织的“建议”。

《经合组织公约》于1960年12月14日在巴黎签订，公约系“以英文和法文写成，两种文本具有同等效力”。因此，关于经合组织范本的“建议”也是以上述两种文字颁布的。虽然也有其他文字的译本，甚至是各国政府所颁布的译本，但这些译本仍然不是经合组织的作准文本。虽然有人认为官方机构颁布译本的权威性高于单纯的非官方文本^⑪，但其价值仍不能与作准文本同日而语。^⑫就此而言，经合组织范本的解释应仅以其英文文本和法文文本为准。

如前文所述，以经合组织范本为基础的双边税收协定并不一定选定英文和法文作为惟一的作准文字，有时还会选定一种或多种语言为作准文字。我们还注意到有些协定既不以英文为作准文字，也不以法文为作准文字，而是选定其他语言为作准文字。因此，我们认为有必要研究如下问题：如果税收协定的条文完全或部分照搬经合组织范本，而又列入上述作准文字条款，那么这些作准文字条款会产

英国与美国协定（2001年7月24日签订；2003年3月31日生效）。

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 613.

芬兰与法国协定（1970年9月11日签订；1971年3月1日生效）。

丹麦与意大利协定（1999年5月5日签订；2003年1月27日生效）。

希腊与土耳其协定（2003年12月3日签订；2004年3月5日生效）。

日本与荷兰协定（1970年3月3日签订；1970年10月23日生效）。

奥地利与希腊协定（2007年7月18日签订；2009年4月1日生效）。

经济合作与发展组织公约，于1960年12月14日签订于巴黎（以下简称《经合组织公约》）

经合组织建议的法律地位及实际作用，参见 Hugh J. Ault. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms [J]. Brooklyn Journal of International Law 757-81, 2009, (3): at 767 et seq.

Jacques Sasseville. The OECD Model Convention and Commentaries [A]. In Guglielmo Maisto (eds.). Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law[C]. EC and International Tax Law Series, vol. 1. Amsterdam: IBFD, 2005. 129-34, at 130.

⑪ Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 724.

⑫ Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 634.



生怎样的后果？如果不能参考经合组织范本的英文文本和法文文本，而只能看英文和法文之外的其他文字的文本，而该文字又被协定规定为作准文字，那么就会面临一个问题：哪怕某一协定条款仅仅是经合组织范本的翻译，但其解释结果很可能与经合组织范本的相应条文大相径庭。众所周知，用另一种文字来表述某一法律概念是极为困难的。在不同的文字中，很可能找不到完全相同的概念，正因如此，完美的翻译几近不可能。不同文字的文本产生理解上的分歧，并非偶然，乃是必然。无论起草国际条约时用词如何精心谨慎，不同文字版本所产生的分歧终究不可避免。

二、依据《维也纳条约法公约》第33条来解释税收协定

《维也纳条约法公约》第33条对用两种以上文字作准认证的国际条约如何解释作出了规定。《维也纳条约法公约》本身属于国际法上的公约，但其所蕴含的解释规则被视为习惯国际法的一部分，因此，也同样适用于未批准该公约的国家。《维也纳条约法公约》第33条规定如下：

第33条 以两种以上文字认证之条约之解释

一、条约约文经以两种以上文字认证作准者，除依条约之规定或当事国之协议遇意义分歧时应以某种约文为根据外，每种文字之约文应同一作准。

二、以认证作准文字以外之他种文字作成之条约译本，仅于条约有此规定或当事国有此协议时，始得视为作准约文。

三、条约用语推定在各作准约文内意义相同。

四、除依第一项应以某种约文为根据之情形外，倘比

较作准约文后发现意义有差别而非适用第31条及第32条所能消除时，应采用顾及条约目的及宗旨之最能调和各约文之意义。

第33条第3款规定条约用语应推定在各作准文字内意义相同。其意义在于在适用多种文字作准的条约时，不必一一审查和比较所有的作准文本，否则费时耗力。所要做的仅仅是选定一种作准文本（原则上任何一种均可）并依赖这一文本。因此，很明显无需经常性地比较不同文字的文本。例如，在解释希腊和土耳其的协定时，希腊税务机关可以完全按照希腊文文本对协定进行解释。如果协定的用语完全清楚明白，并无歧义，希腊税务人员就没有必要参考协定的英文文本或土耳其文文本。同样，土耳其税务人员在解释同一税收协定条款时也只要研究该条款的土耳其文文本即可。如规定用语明确，则不必参考英文文本或希腊文文本。

但即便规定的用语在希腊文文本和土耳其文文本中都完全明确，也不能完全保证根据希腊文文本和土耳其文文本所得出的含义是完全相同的。我们都清楚不同文字版本导致歧义是再正常不过的了。不少词汇如在含义上不稍加调整，甚至无法由一种文字翻译成另一种文字。

尽管法律起草者的初衷是将某一法律概念以另一种文字传递出来，但由于另一种文字表达上的限制、概念本身不适于翻译、含义上的细微差别、以及不同法律体系之间乃至同一法律体系内部不同国家之间术语上存在的差异等种种原因，往往不能如愿。特别是要在某一法律体系中对一个原本不存在的概念进行文字上的表述更近乎不可能完成的任务。缺乏完全相同的词汇、世界范围

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 619.

对此，可见 Christopher B. Kuner. The Interpretation of Multilingual Treaties: Comparison of Texts Versus the Presumption of Similar Meaning [J]. International and Comparative Law Quarterly, 1991, (4): 953-64, at 956.

Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 715. 《维也纳条约法公约》，于1969年5月23日签订于维也纳，UN doc. A/Conf. 39/27, 附录4, UNTS 1155/331.

Richard Gardiner. Treaty Interpretation in the English Courts Since Fothergill v. Monarch Airlines (1980) [J]. International and Comparative Law Quarterly, 1995, (3): 620-28, at 622.

Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356.

Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 715. Meinhard Hilf. Die Auslegung mehrsprachiger Verträge [M]. Berlin: Springer-Verlag, 1973, at 20 et seq; and Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356.

Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 716.

Lisbeth Stevens. The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments: The Régime Linguistique in the Court of Justice of the European Communities [J]. Northwestern University Law Review, 1967, (5): 701-34, at 716.



内不同法律制度的差异,凡此种种都决定了多种文字的文本必然导致用语的差异以及文本解释的冲突。如果纳税人、税务机关和法院都可以自行选定以某一作准文字文本作为依据,缔约国双方对同一协定规定的解释冲突只会频繁发生。但为此去指责纳税人、税务机关和法院似乎也无依据,因为无论其选择哪一种作准文字的文本,这些文本都同样有效。

依照《维也纳条约法公约》第33条第4款的规定,条约用语在每一作准文本中均被推定为具有相同含义,但这一推定是可以推翻的。因此,如果两个国际法主体之间发生争端,缔约国一方提出根据其作准文字文本所得出的某一用语的含义不同于缔约国对方根据另一作准文字文本所得出的含义,此时就需要比较两种作准文字的文本并根据《维也纳条约法公约》第33条的规定得出最能调和两种文本的含义。如果条约的内容属于直接调整两个国家的,争端亦仅以国家与国家间的形态出现,此时要求缔约国另一方来推翻这一推定是合理的。例如,两国对某一禁止核试验公约的条款规定出现解释分歧,根据一种作准文字文本,公约要求在其开放签署日一周年起的三年后召开全体签署国大会,而根据具有同等效力的另一作准文字文本,大会应在开放签署日之后的三年后召开。这种情况下,很明显两个国家都可以轻易地推翻不同作准文字文本具有相同含义的这一推定。一旦推翻这一推定,此时就可以适用《维也纳条约法公约》第33条第4款的规定。可以说,《维也纳条约法公约》第33条第4款的推定在上述此类条约中还是行得通的。

如果是税收协定,一旦协定规定引发争议,情况则完全不同。此类纠纷一般并不发生于国家与国家之间,而是发生于一国范围内税务机关与纳税人之间。除非启动相互协商程序,协定缔约国对方可能根本不介入纠纷甚至无从得知纠纷的存在。如果地方一级税务机关适用了协定,并

力图得出对协定的正确解释,指望每个纳税人去查明根据其他作准文字文本得出的协定规定含义与税务机关根据其选用的作准文字文本所得出的含义是否相同是不太现实的。这一要求无异于将举证的法律责任转嫁到纳税人身上。至少在一些国家,根据国内法的规定,税务机关和国内法院负有查明法律的义务,无论是国内税法规定或者是税收协定的规定,但很难说税务机关会做到同样的平等、正确、合法。税务机关在适用税收协定的规定时,既可以采用根据某一作准文字文本的明白用语得出的含义(含义A),而如果纳税人提出证据,证明另一作准文字文本可以得出其他含义,从而推翻不同文本含义相同的推定并要求不同文本得出协调解释,此时税务机关又可以采用上述文本的其他含义(含义B)。两种情况下,都不能说税务机关是错误的。而在一些国家中,考虑到税务机关、或至少国内法院必须遵循“法官知法”(inra novit curia)的准则,这种做法是不能被接受的。因此,如果条约的内容涉及的不仅是缔约国的权利和义务,还涉及个人的权利和义务(如税收协定法),此时解释条约就应当分析比较所有作准文字文本,如不同文本含义不同,则应调和各文本的含义。有些学者主张,无论条约是不是涉及个人权利和义务,在任何情况下都应当对条约的不同文字文本进行比较,其理由在于:即便条约是以不同文字表述的,条约的本质仍是一项由许多规定构成的单一协议。通过条约的解释,所要确立的乃是条约的含义,而不是条约文本的含义。

解释和适用《维也纳条约法公约》第33条时,还要注意如下问题,即缔约国就条约的作准文字达成协议往往是出于政治考虑,有时只是或主要是一种象征性的意义。在条约的起草过程中,不同文字的文本并不总是被一视同仁,而常常有所侧重。国际法委员会(ILC)甚至研究了“是否应当规定条约起草时所采用的文字应在法律上推定为具有优先效力”。后来国际法委员会放弃了这一

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 612.

举例(但事实稍有不同)。可参见 Anthony Aust. Modern Treaty Law and Practice(2d ed.)[M]. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, at 184 et seq.

关于类似问题的讨论,可参见 Mala Tabory. Multilingualism in International Law and Institutions [M]. Alphen aan den Rijn, the Netherlands: Sijthoff and Noordhoff, 1980, at 199.

可参见 Richard Gardiner. Treaty Interpretation [M]. Oxford: Oxford University Press, 2008, at 360 et seq.

还可参见 Frank Engelen. Interpretation of Tax Treaties Under International Law [M]. Amsterdam: IBFD, 2004, at 387 et seq.

Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356; 另参见 Jorg Manfred Mossner. Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge. Archiv des Völkerrechts(1971/72) 15, 273-302, at 282.

United Nations. Yearbook of the International Law Commission 1966(vol. II) [M]. New York: United Nations, 1967, at 226.



设想,其原因仅仅是“委员会认为这一做法可能过于极端,因为很大程度上要取决于个案的具体情况以及关于当事国意图的证据。”国际法委员会未将这一原则成文化并不意味着拒绝了这一原则。在国际条约实践中,甚至还出现过条约被通过时条约所指定的作准文字文本尚未写成的例子。同样地,国际常设法院的《签字议定书》和《国际常设法院规约》最初也只是以英文和法文两种文字作准认证。在旧金山大会(即1945年4月25日至6月26日举行的联合国国际组织大会)上,会议决议将《国际常设法院规约》作为《联合国宪章》不可分割的一部分,两个文件均以中文、英文、法文、俄文和西班牙文五种文字写成并通过,各文本均具有同等效力。但这并不妨碍法院在解释上述两个公约的规定时对英文文本和法文文本情有独钟或另眼相待,毕竟英文和法文还是旧金山大会的工作语言。然而,不应从《维也纳条约法公约》第33条的规定得出极端的结论:对条约的不同文字文本进行比较仅仅只是“多语言解释的一个技术问题”而已,重要的仍应是条约的目的和宗旨,另外的其他许多因素仍需考虑在内。如果“不同文字文本具有同等权威性”,而条约的谈签过程又表明条约起草时对不同文字的文本并未同等看待,而是有所侧重,此时不应要求对不同的文字文本赋予同等地位。麦克奈尔(McNair)指出:“国际法院在遇到以两种以上文字写成并同样作准的条约时往往会试图确定一种‘基本文字’,亦即谈判和起草条约时所使用的工作语言,并赋予其更重要的地位。”罗森纳(Rosenne)则进一步总结:“某一种文字被指定为‘作准’文字,其含义仅仅是该文字可以甚或应当作为解释过程中所援引

的因素之一。但无论‘作准’一语或是《维也纳条约法公约》第33条的规定都没有就应当如何使用这一因素进行解答。”因此,优先采用原始文字文本是再正常不过的,毕竟条约的谈判人员正是在此文本基础上达成一致的。

奥斯特(Aust)提醒我们:“并非每一种文字的文本都具有同等地位。如果条约只是以一种作准文字谈判和起草的,那么对这种文字的文本更为依赖是很自然的。”如果税收协定规定英文和法文或其中之一是作准文字,并且有证据证明某一协定条款仅仅是照搬经合组织范本的规定,那么更为重视所照搬条款对应的经合组织范本的英文文本或法文文本是有充分依据的,其他文字哪怕也是作准文字,其地位也应相对次要。

麦克奈尔(McNair)还举例说明侧重某一特定文字文本的做法是符合国际条约惯例的。在1926年的标准石油公司油轮案(Standard Oil Company v. Tankers)中,仲裁庭在解释1919年凡尔赛条约时,就不得不比较英文文本中的用语“legal or equitable interests”(法律利益或衡平利益)与法文文本中的用语“tous droits et intérêts légitimes”,而凡尔赛条约第440条又规定法文文本与英文文本均为作准文字文本。仲裁庭认为:“这些文本明显存在差异,因为英文文本规定应当保护‘法律利益或衡平利益’,这一用语对应的是英美法中极为明确的众所周知的概念,而法文文本采用的是非常含混的‘tous droits et intérêts légitimes’,这一用语并没有相对应的明确法律概念;不仅如此,各项因素也共同指向一个结论,即法文的这一用语虽然单个词语都有其法律上的含义,但合在一起不过是英文用语的直译而已,这一点也表明了条约条文的

United Nations. Yearbook of the International Law Commission 1966(vol. II) [M]. New York: United Nations, 1967, at 226.

Shabtai Rosenne. The Meaning of ‘Authentic Text’ in Modern Treaty Law[A]. In R. Bernhardt (eds.). *Volkerrecht als Rechtsordnung, Internationale Gerichtsbarkeit, Menschenrechte: Festschrift für Hermann Mosler* [C]. Berlin: Springer-Verlag, 1983, 759-84, at 781.

同上,第763页。

同上,第771页。

Arnold Duncan McNair. *The Law of Treaties* [M]. Oxford: Clarendon Press, 1961, at 434.

Shabtai Rosenne. The Meaning of ‘Authentic Text’ in Modern Treaty Law [A]. In R. Bernhardt (eds.). *Volkerrecht als Rechtsordnung, Internationale Gerichtsbarkeit, Menschenrechte: Festschrift für Hermann Mosler* [C]. Berlin: Springer-Verlag, 1983, 759-84, at 784.

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. *Hastings International and Comparative Law Review*, No 3, 611-38, at 637; 早期观点,可见 Alfred Rest. *Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Verträgen*. Dissertation, University of Cologne, 1971, at 116 et seq.

Anthony Aust. *Modern Treaty Law and Practice* (2d ed.) [M]. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, at 205 et seq.; 亦见 A.N. Makarov.

Zur Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge[A]. In *Faculté de droit de l’université de Genève* (ed.). *Recueil d’études de droit international en hommage à Paul Guggenheim* [C]. Geneva: Institut universitaire de hautes études internationales, 1968, 403-25, at 417; 此外,早期讨论,可见 H. Dollé. *Zur Problematik mehrsprachiger Gesetzes- und Vertragstexte* [J]. *Rechts Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, 1961, (26):4-39, at 22 and 37 et seq.

Arnold Duncan McNair. *The Law of Treaties* [M]. Oxford: Clarendon Press, 1961, at 414.

The Deutsche Amerikanische Petroleum Gesellschaft Oil Tankers (1926). *Reports of International Arbitral Awards* 775 (Arbitral Tribunal Instituted by the Repatriation Commission and the Government of the United States. http://untreaty.un.org/cod/riaa/cases/vol_II/777-795.pdf).



一般宗旨所在。”

就经组织范本的情况而言，似乎可以再进一步提出一个问题：如果在税收协定的起草过程中，经组织范本的英文文本和法文本发挥了相关的作用，那么是否应当赋予英文文本或法文本更优先的地位？基于上述理由，这一做法似有依据。经组织范本第一版的大部分起草工作完成于20世纪50年代早期，从资料来看，一些工作小组使用法文作为工作语言，另一些则采用英文作为工作语言。在解释税收协定规定时，判断哪一文字文本更为优先无疑应考虑工作小组使用的是哪一种文字。由于不同工作小组的情况有所不同，因此应根据所解释的经组织范本的条文来具体分析：如果所解释的对象是经组织范本近年来新制定的条文规定，鉴于近年来英文已成为最主要工作语言，似可认为英文文本更优先于法文本。但是，只有在有充分证据证明某一文字在协定起草时被作为最主要的工作语言，才能认定该文字文本具有更优先的地位。如果协定谈判人员也精心起草了其他文字文本，这些文字文本就不仅仅是单纯的翻译。如果解释的对象是经组织范本中自20世纪50年代就形成的条文规定，是否应

当优先使用某一文字文本，这一问题并不明确。几乎大数的会议纪录和预备报告都是以英文和法文两种文字做成的，没有充分证据证明草案讨论时仅仅是针对特定文字的文本。例如，负责起草非歧视待遇的第四工作小组的内部讨论就同时使用了英文和法文。虽然第四工作小组的工作语言似乎是法文（该小组起草文件的最初版本都是以法文写成的），但在讨论中小组成员曾决议将英文草稿中的“operator”改成了“entrepreneur”，该条日后成为了经组织范本第二十四条，而法文本中的“entrepreneur”则保持不变。这说明英文的文本也得到了重视。

尽管如此，上述分析以及所作的结论仅仅适用于调和不同作准文字文本对税收协定规定达成统一解释的情况。如果选定了英文和法文以外的文字作为作准文字，显然就会产生一个问题：税收协定条款含义理解将会分崩离析、不同缔约国对范本相同条文理解各自不同。例如，根据芬兰和法国的税收协定，芬兰文和法文都是作准文字；而根据奥地利与德国的协定，德文为作准文字，那么尽管协定的某些条文可能只是照搬经组织范本并直接译成上述文字，但根据法文文本与芬兰文文本所做的调和解



The Deutsche Amerikanische Petroleum Gesellschaft Oil Tankers (1926). Reports of International Arbitral Awards 775 (Arbitral Tribunal Instituted by the Repatriation Commission and the Government of the United States. http://untreaty.un.org/cod/riaa/cases/vol_11/777-795.pdf. 第792页。
Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356 ;另参见 Jorg Manfred Mossner. Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge. Archiv des Völkerrechts(1971/72) 15, 273-302, at 290.
Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 637.
M. Lang. Der Begriff 'Unternehmen' und Art. 24 OECD Musterabkommen[J]. Steuer und Wirtschaft International ,2011,(1):9-20, at 10 et seq.
其后在起草过程中，英文和法文用语分别改成“enterprise”和“entreprise”。同上，第12页。



释, 以及根据德文文本所得出的解释, 其解释结果可能不同。而根据经合组织范本相应条文的英文文本和法文文本所得出的含义又可能与上述两种解释均不相同。各国在其税收协定中借用经合组织范本条文, 其初衷本来是使协定条文的含义与范本条文保持一致, 如此一来, 其目的就落空了。因此, 除非规定英文和法文在协定解释中具有惟一的、同等的权威性, 否则理解上的分歧终将不可避免。作准文字的选择往往既是心理问题又是政治问题, 又与民族主义情绪、对文化霸权的担忧交织在一起。根据国家平等原则, 各国在缔结条约时有权选择其文字。要求缔约国自我限制, 将英文和法文选定为惟一的作准文字而放弃以其本国文字作准, 从来都不现实。未来, 各国在条约中仅选定一种或几种通用文字 (lingua francas) 作为作准文字, 无论是在税收协定法上, 还是在其他国际公法领域, 也几无可能。

如果英文和法文都不是协定的作准文字, 是不是说《维也纳条约法公约》第 33 条真得排除了经合组织范本的英文文本和法文文本在解释中的参考作用呢? 答案似乎如此。国际法委员会在完成《维也纳条约法公约》的起草工作之后, 曾经讨论过某些情况下是否应准许援引非权威性文本资料以查明缔约国的意图。如果采纳了这一主张, 那么在解释那些照搬经合组织范本条文并将其翻译为其他文字并以其它文字作准的双边税收协定的规定时, 经合组织范本的英文文本或法文文本至少可以发挥参考作用。但我们不能忽略一个事实, 国际法委员会最终并未将这一规

则纳入《维也纳条约法公约》, 这一决定是有意为之。在国际法委员会看来, “虽然非作准文本有时对具体问题很有价值而被援引, 但就援引非作准文本制定一般规则并不适当。” 需要强调的是, 国际法委员会并未绝对排除非作准文本的参考作用, 只是觉得将这一规则成文化并作为“多文字条约的一般解释规则”的一部分似有不妥, 因而最终放弃将其纳入公约中。但不能据此认为《维也纳条约法公约》第 33 条排除了此类非作准文本的适用。

正因如此, 不少学者强调解释条约规定时可以参考条约的非作准文本, 这其实也不足为奇。因此, 协定的非作准文本并非全无用处。大多数学者在这一讨论中均援引《维也纳条约法公约》第 32 条, 该条同时也是条约一般解释规则的一部分。《维也纳条约法公约》第 33 条第 4 款的规定不能排除援引谈判史资料作为条约解释的补充资料。因此, 非作准文本的作用不一定要直接从第 33 条的规定中找到法律依据, 也可以是适用条约一般解释规则的结果。《维也纳条约法公约》第 33 条第 4 款强调条约的目的和宗旨具有压倒性的重要地位。所以我们有必要进一步分析, 在解释那些照搬并译自经合组织范本条文的税收协定时, 在正式作准文本之外参考经合组织范本的英文文本和法文文本, 或者是以这两种文本取代正式作准文本, 能否从《维也纳条约法公约》第 31 条和第 32 条的规定中找到依据。● (未完待续)

责任编辑: 韩霖

Augusto Fantozzi. Conclusions[A]. In Guglielmo Maisto (ed.). Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law[C]. EC and International Tax Law Series, vol. 1 (Amsterdam: IBFD, 2005), 335-342, at 342, 在文中其讨论了是否应当仅用英文来签订税收协定。另见 Jean Pierre Le Gall. Comments [A]. In Guglielmo Maisto (ed.). Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law[C]. EC and International Tax Law Series, vol. 1 (Amsterdam: IBFD, 2005), 327-332, at 329.

Shabtai Rosenne. The Meaning of 'Authentic Text' in Modern Treaty Law [A]. In R. Bernhardt (eds.). Völkerrecht als Rechtsordnung, Internationale Gerichtsbarkeit, Menschenrechte: Festschrift für Hermann Mosler [C]. Berlin: Springer-Verlag, 1983, 759-84, at 782.

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 613.

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 623.

Peter Germer. Interpretation of Plurilingual Treaties: A Study of Article 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties[J]. Harvard International Law Journal, 1970, (2):400-27, at 405.

United Nations. Yearbook of the International Law Commission 1966(vol. II) [M].New York: United Nations, 1967, at 226.

Ulf Linderfalk. On the Interpretation of Treaties: The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M]. Dordrecht, the Netherlands: Springer, 2007, at 356 ;另参见 Jorg Manfred Mossner. Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge. Archiv des Völkerrechts(1971/72) 15, 273-302, at 302. 其认为《维也纳条约法公约》第 33 条规定作用有限, 既无用亦无害。

Mark E. Villiger. Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties [M].Leiden, the Netherlands: Martinus Nijhoff, 2009, at 458.

Dinah Shelton. Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties [1996-1997] [J]. Hastings International and Comparative Law Review, No 3, 611-38, at 636.

Mark E. Villiger. Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties[M].Leiden, the Netherlands: Martinus Nijhoff, 2009, at 460 ; 还可见 Meinhard Hilf. Die Auslegung mehrsprachiger Verträge [M]. Berlin: Springer-Verlag, 1973, at 101 et seq.